С. К. ЛЕЩЕНКО

ПРАВОВЫЕ ОГРАНИЧЕНИЯ НАЛОГОВОЙ КОНКУРЕНЦИИ В ЕДИНОМ ЭКОНОМИЧЕСКОМ ПРОСТРАНСТВЕ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ, РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН, РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Посвящена ограничениям налоговой конкуренции в Едином экономическом пространстве Евразийского экономического сообщества. Анализируются налоговые меры, создающие губительную налоговую конкуренцию в экономических союзах, и их оправдания согласно Кодексу поведения по налогообложению предпринимательской деятельности в Европейском союзе. Дается сравнительная характеристика положений о запрете налоговых льгот Соглашения о единых правилах предоставления промышленных субсидий от 09.12.2010 г. и ст. 107 Договора о функционировании Европейского союза. Анализируется налоговое законодательство Республики Беларусь и приводятся примеры запрещенных субсидий. Предлагается обосновать правомерность применения ряда налоговых льгот на основании Соглашения с учетом толкования Судом Европейского союза аналогичных норм ст. 107 ДФЕС. Обосновывается предложение об изменении термина «экспорт», содержащегося в Приложении 1 к Соглашению, на термин «вывоз товаров, не обладающий признаками экспорта».

The article is devoted to tax competition limits within the Common Economic Space of the Eurasian Economic Community. It is analyzed tax measures constituting harmful tax competition in Economic Communities and justifications of them according to Code of conduct for Business taxation in the European Union. The comparative characteristics of prohibiting tax benefits provisions of Agreement on industrial subsidies common rules of 09.12.2010 and Art. 107 of the Treaty on the Functioning of the European Union are given in the article. The author analyzes tax law of the Republic of Belarus and provides examples of prohibited subsidies. It is proposed to justify applying certain tax benefits on the basis of the Agreement taking into account interpretation by the Court of the European Union similar provisions of Art. 107 TFEU. It is proposed to change the term«export» in Annex 1 to the Agreement, to the term «export of goods, not having criterion of exports».

В настоящее время особую важность приобретает прогнозирование развития налогового законодательства в связи с происходящими интеграционными процессами в рамках Единого экономического пространства ЕврАзЭС. ЕЭП предполагает наличие общего (внутреннего) рынка товаров, услуг, капитала, труда, проведение общей экономической политики (ст. 7 Договора о Таможенном союзе и Едином экономическом пространстве от 26.02.1999 г.)[1]. В связи с этим государства-участники ЕЭП должны обозначить *пределы налоговой конкуренции*, чтобы посредством введения налоговых льгот не создавать препятствий формированию общего (внутреннего) рынка.

Реализация Соглашения о единых правилах предоставления промышленных субсидий от 09.12.2010 г.[2] приведет к неизбежному сокращению бюджетного субсидирования в Республике Беларусь. Как следствие, приобретает актуальность вопрос о возможности и механизмах предоставления *преференциальных налоговых режимов* производителям продукции посредством сокращения платежей в бюджет, снижения налоговых ставок, освобождения от уплаты налогов, введения специальных режимов налогообложения, заменяющих общий порядок исчисления и уплаты налогов, и др. Данные налоговые льготы не должны представлять собой применение так называемого скрытого финансирования, запрещенного Соглашением от 09.12.2010 г.

В условиях ЕЭП требуется формирование такой системы налоговых льгот и преференций, которые, с одной стороны, позволяли бы учитывать *требования добросовестной конкуренции* и устранения барьеров для функционирования общего (внутреннего) рынка, а с другой – реализовывать важные для республики проекты, связанные с поддержкой отдельных регионов и видов экономической деятельности. Основы налоговой конкуренции и налоговой гармонизации в ЕЭП, таким образом, требуют всестороннего изучения и научного обоснования.

Налоговую конкуренцию принято рассматривать как форму улучшения национального налогового режима в виде снижения налогового бремени в целях привлечения зарубежных прямых инвестиций или создания более благоприятных условий для отечественного бизнеса. В науке налогового права проводится разграничение между положительной и губительной, пагубной (*англ.* – harmful) налоговой конкуренцией.

Положительная налоговая конкуренция направлена на установление баланса интересов между уровнем налогообложения и величиной общественных потребностей, финансируемых из бюджета. В частности, в европейских источниках можно встретить аргументы в поддержку более льготных налоговых режимов, применяемых малыми государствами, в силу того что такие страны имеют ряд сложностей: их налоговая юрисдикция распространяется на небольшую территорию, возможности для трансграничного облегчения налогового бремени лимитированы, имеют место дополнительные расходы на взимание налогов[3].

Напротив, губительная налоговая конкуренция имеет целью только привлечение инвестиций безотносительно к формированию национального бюджета. Она использует такие формы, как снижение налоговых ставок в отношении доходов иностранных инвесторов; «налоговые каникулы», т. е. освобождение от уплаты всех обязательных платежей для вновь созданных предприятий с иностранными инвестициями; отмену взимания налогов у источника выплаты доходов в случае распределения прибыли за рубеж; создание специальных безналоговых зон и др.[4]

Беларусь среди стран ЕЭП выступает в роли малого государства по количеству жителей и по размеру ВВП. В экономических научных исследованиях доказывается, что при трансграничных инвестициях издержки, связанные со взиманием налогов, значительно выше для малых государств, чем для больших. Поэтому малые государства могут устанавливать существенно более низкие налоговые ставки[5]. Такое преимущество малых государств не рассматривается в качестве мер губительной налоговой конкуренции. Это же правило может быть применено в отношении исчисления налоговой базы. Для того чтобы малые государства могли на равных привлекать зарубежные инвестиции, их налоговые системы должны предусматривать компенсации любых затрат, связанных с налогообложением, в ходе трансграничных инвестиций[6].

Для обеспечения процесса сближения налогового законодательства в ЕЭП и избежания негативных последствий губительной налоговой конкуренции целесообразным является изучение соответствующих процессов, происходивших в Европейском союзе.

Государства, входящие в интеграционные образования, заинтересованы в устранении губительной налоговой конкуренции, в силу того что в результате такой налоговой политики они «скорее наносят ущерб бюджетам друг друга, чем создают условия для осуществления экономической деятельности»[7]. В Европейском союзе в декабре 1997 г. был принят Кодекс поведения по налогообложению предпринимательской деятельности в форме резолюции Совета[8]. Кодекс – это своеобразный договор политического характера, не обладающий обязательной силой, а предлагающий государствам реализовывать принципы честной налоговой конкуренции[9]. Государства согласились не применять губительные налоговые меры. При уяснении вопроса о том, является ли мера «губительной», в расчет принимаются, в частности, следующие обстоятельства:

- предоставляются ли налоговые преимущества только нерезидентам соответствующей юрисдикции или в отношении сделок, совершенных нерезидентами;
- предоставляются ли налоговые льготы лицам, не осуществляющим реальную экономическую деятельность и не имеющим существенного экономического присутствия в пределах государства, предоставляющего данные льготы;
- отличаются ли правила определения прибыли в отношении деятельности международной группы компаний от международно признанных принципов, в частности согласованных в рамках ОЭСР;
- имеют ли место меры, препятствующие в получении налоговыми органами информации о деятельности налогоплательщика[10].

Государства-члены ЕС взяли на себя обязательство не вводить новые налоговые меры, которые в значении Кодекса поведения по налогообложению предпринимательской деятельности являются губительными, а внести изменение в действующее законодательство и изменить административную практику, если это требуется для устранения существующих губительных мер. Также государства в соответствии с принципом транспарентности обязались информировать друг друга об имеющихся или предлагаемых налоговых льготах, которые охватываются сферой действия Кодекса.

Несмотря на широкую сферу действия Кодекса, охватывающего территориально как государства-члены ЕС, так и зависимые территории, имеются исключения из общего правила, *связанные с поддержкой экономического развития определенных регионов*, в частности удаленных районов и малых островов. Но такие меры поддержки *не должны идти далее целей, которые они преследуют* (параграф G Кодекса).

Статьей 107 Договора о функционировании Европейского союза установлен запрет на любую форму помощи, предоставляемой государством-членом в виде дотации или за счет государственных ресурсов, которая нарушает конкуренцию путем создания более благоприятных условий некоторым предприятиям или производству некоторых видов товаров.

«1. Кроме изъятий, предусмотренных Договорами, является не совместимой с внутренним рынком в той мере, в какой она затрагивает торговлю между государствами-членами, помощь, предоставляемая в любой форме государствами-членами или за счет государственных ресурсов, которая искажает или угрожает исказить конкуренцию путем создания преимуществ для отдельных предприятий или производств…»[11]

Этот запрет также распространяется на установление льготных налоговых режимов в отношении определенных предприятий, поскольку они создают дополнительные преимущества предприятиям и влияют на конкуренцию. С одной стороны, с помощью налоговых льгот государства предотвращают перемещение экономической активности за рубеж, с другой – привлекают мобильный зарубежный капитал[12].

Однако такие налоговые льготы, если они представляют собой государственную помощь, могут рассматриваться как совместимые с внутренним рынком лишь по основаниям ст. 107 ДФЕС. Назовем некоторые из них:

• помощь, имеющая целью содействовать экономическому развитию районов, в которых уровень жизни ненормально низок или которые испытывают серьезную нехватку рабочих мест;

• помощь, призванная содействовать осуществлению важного проекта общеевропейского значения или призванная выправить серьезное нарушение в экономике государства-члена;

• помощь в развитии культуры и сохранении наследия там, где такая помощь не затрагивает условий торговли и конкуренции в Сообществе в такой степени, что это противоречит общим интересам.

Если Комиссия посчитает, что помощь, предоставляемая государством-членом в виде дотаций или за счет его ресурсов, несовместима с внутренним рынком, она устанавливает сроки, в течение которых данное государство должно отменить или изменить такую помощь. В противном случае Комиссия или любое другое заинтересованное государство могут обратиться в Суд Европейского союза (ст. 108 ДФЕС).

Со вступлением в силу Соглашения о единых правилах предоставления промышленных субсидий приобретает актуальность вопрос о возможности и механизмах предоставления преференциальных налоговых режимов производителям продукции посредством сокращения платежей в бюджет, снижения налоговых ставок, освобождения от уплаты налогов, введения специальных режимов налогообложения, заменяющих общий порядок исчисления и уплаты налогов, и др. Данные налоговые льготы не должны представлять собой применение так называемого скрытого финансирования.

Нормы Соглашения регулируют предоставление субсидий, в том числе при предоставлении или получении услуг, которые непосредственно связаны с производством, сбытом и потреблением товаров. При этом обязательства, возникающие в связи с положениями соглашения, не распространяются на правоотношения сторон с третьими странами.

Субсидия определяется как финансовое содействие, оказываемое субсидирующим органом государства (или уполномоченной государством структурой), в результате которого создаются преимущества. Предоставление субсидии возможно, в частности, посредством полного или частичного отказа от взимания платежей, которые должны были бы поступать в доход государства (например, налоговые льготы, списание долга).

При этом освобождение экспортируемого товара от пошлин и налогов, взимаемых с аналогичного товара, предназначенного для внутреннего потребления, либо уменьшение таких пошлин и налогов, либо возврат таких пошлин и налогов в размере, не превышающем фактически начисленной суммы, не рассматриваются как субсидия.

Иллюстративный перечень запрещенных субсидий содержится в Приложении 1 к названному соглашению. Важно обратить внимание на то, что в рамках данного перечня понятие «экспорт» используется в ином значении: «Под экспортом товаров понимается вывоз товаров с территории государства Стороны, предоставляющей субсидию, на территорию государства другой Стороны».

В перечне указаны примеры запрещенных субсидий: «Программы, освобождающие экспортера от обязательной продажи государству части валютной выручки» (п. 1), «Полное или частичное освобождение от уплаты, предоставление отсрочки или уменьшения налогов или любых других отчислений, уплачиваемых или подлежащих уплате хозяйствующими субъектами, увязанные с результатами экспорта или с использованием товаров, происходящих с территории государства Стороны, предоставляющей указанные льготы» (п. 4).

Таким образом, согласно Соглашению названные и иные подобные налоговые льготы запрещены только в случае вывоза товаров с территории одного государства ЕЭП на территорию другого государства, входящего в ЕЭП. При предоставлении налоговых льгот при вывозе товаров из Республики Беларусь, Республики Казахстан, Российской Федерации в иные государства они не могут быть расценены как скрытая субсидия.

Анализ действующего налогового законодательства Республики Беларусь позволяет выявить некоторые примеры запрещенных субсидий. Единый торговый сбор в размере 35 000 белорусских рублей в месяц установлен для индивидуальных предпринимателей, осуществляющих реализацию за пределы республики товаров, произведенных на территории Республики Беларусь и приобретенных у белорусских организаций – изготовителей этих товаров либо торговых организаций, осуществляющих оптовую торговлю ими[13]. Если товар вывозится за пределы Республики Беларусь в государство, не являющееся членом ЕЭП, то признаки запрещенной субсидии отсутствуют. Но когда преференции по налогообложению применяются в отношении вывоза товара из Республики Беларусь в Республику Казахстан или Российскую Федерацию, то налицо запрещенная Соглашением от 09.12.2010 г. субсидия, которая приводит к искажению условий конкуренции между государствами (п. 4 Иллюстративного перечня).

В Соглашении дано определение специфических субсидий. Субсидия, использование которой ограничено определенными предприятиями, расположенными в обозначенном географическом регионе,

являющемся частью территории, в пределах которой субсидирующий орган имеет полномочия, специфическая. Подразумевается, что введение или изменение государственным органом ставок налогов, действующих в пределах всей территории, в которой он имеет полномочия, не рассматривается как специфическая субсидия.

Примеры специфических субсидий можно обнаружить в Налоговом кодексе. Так, особенности налогообложения в СЭЗ, установленные НК, по общему правилу распространяются на реализацию резидентами СЭЗ за пределы Республики Беларусь иностранным юридическим и (или) физическим лицам в соответствии с заключенными между ними договорами товаров (работ, услуг) собственного производства, произведенных этими резидентами на территории СЭЗ (ст. 325 НК). Это пример не запрещенных субсидий.

В качестве исключения налоговые льготы, предоставляемые резидентам СЭЗ, действуют при реализации ими на территории Республики Беларусь товаров собственного производства, которые произведены ими на территории СЭЗ и являются импортозамещающими в соответствии с перечнем, определенным Правительством Республики Беларусь по согласованию с Президентом Республики Беларусь (п. 5^1 ст. 327 НК). Данная норма обладает признаками запрещенной субсидии согласно Соглашению от 09.12.2010 г., однако она имеет временный характер: с 1 января 2017 г. согласно Закону от 30.12.2011 г. «О внесении изменений и дополнений в Налоговый кодекс Республики Беларусь» п. 5^1 ст. 327 будет исключен из НК.

Положения Соглашения о единых правилах предоставления промышленных субсидий не препятствуют Сторонам использовать специфические субсидии, искажающие торговлю, если такие субсидии вводятся в исключительных обстоятельствах и если их введение обусловлено необходимостью в защите:

- общественной морали, общественного правопорядка и государственной безопасности;
- жизни или здоровья людей, животных и растений;
- национальных сокровищ художественной, исторической или археологической ценности;
- прав на интеллектуальную собственность;
- истощаемых природных ресурсов, если подобные меры проводятся одновременно с ограничением внутреннего производства или потребления при условии, что целью этих мер не является ограничение ввоза товаров с территории государства других Сторон и такие меры не носят дискриминационного характера.

Стороны обязались ежегодно не позднее 1 декабря уведомлять друг друга по установленной форме обо всех субсидиях, планируемых к предоставлению в очередном году. Следовательно, существование в Республике Беларусь налоговых льгот, обладающих признаками специфических субсидий, возможно при соответствующем обосновании правомерности, исходя из перечисленных выше оснований.

Таким образом, налоговые системы государств-членов ЕЭП подвержены влиянию и одновременному воздействию двух процессов – налоговой гармонизации и международной налоговой конкуренции. Государства-участники ЕЭП должны обозначить пределы налоговой конкуренции, чтобы посредством введения налоговых льгот не создавать препятствий формированию внутреннего рынка.

Беларусь среди стран ЕЭП выступает в роли малого государства по количеству жителей и по размеру ВВП. Установление малым государством, входящим в интеграционное образование, более низких налоговых ставок, дополнительных налоговых вычетов при исчислении налоговых баз и иных равнозначных мер не рассматривается в качестве мер губительной налоговой конкуренции.

Определение и перечень мер губительной налоговой конкуренции содержится в Кодексе поведения по налогообложению предпринимательской деятельности 1997 г., принятом в ЕС в форме резолюции Совета. Кодекс закрепил перечень исключений из общего правила, связанных с поддержкой экономического развития определенных регионов. Такие меры поддержки, если они пропорциональны целям, которые они преследуют, не являются запрещенными и могут быть использованы.

Соглашение о единых правилах предоставления промышленных субсидий от 09.12.2010 г. использует термин «экспорт» в разных значениях, что не отвечает требованиям юридической техники. Правильнее было бы указать в Приложении 1 к Соглашению не «экспорт», а «вывоз товаров, не обладающий признаками экспорта».

Реализация Соглашения о единых правилах предоставления промышленных субсидий предполагает уведомление сторонами друг друга обо всех субсидиях, планируемых к предоставлению в очередном году, и влечет необходимость ревизии национального налогового законодательства на предмет выявления запрещенных налоговых льгот. В настоящее время в налоговой системе

Республики Беларусь имеются платежи, обладающие такими признаками. Правомерность их взимания может быть обоснована. Полагаем возможным использование практики применения Судом ЕС ст. 107 ДФЕС, которая содержит перечень оснований для признания налоговых льгот совместимыми с внутренним рынком, если они установлены в нарушение запрета на любую форму помощи, предоставляемой государством-членом в виде дотации или за счет государственных ресурсов.

[1] См.: Договор о Таможенном союзе и Едином экономическом пространстве от 26.02.1999 г. // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. 2000. № 30. 2/78.

[2] См.: Соглашение о единых правилах предоставления промышленных субсидий от 09.12.2010 г. // КонсультантПлюс: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. Минск, 2012.

[3] См.: Vording H. A Level Playing Field for Business Taxation in Europe: Why Country Size Matters / Henk Vording // European Taxation. 1999. Vol. 31. № 11. P. 410.

[4] См.: Pinto C. EU and OECD to Fight Harmful Tax Competition: Has the Right Path Been Undertaken // Intertax. 1998. Vol. 26. Iss. 12. P. 387.

[5] См.: Vording H. Op. cit.

[6] См.: Vording H. Op. cit. P. 417.

[7] Terra B., Wattel P. European Tax Law. Fifth edition. Netherlands: Kluwer Law International, 2008. P. 160.

[8] См.: Code of Conduct for Business Taxation // Official Journal. 1998. № C 2. P. 1–5.

[9] См.: Захаров А. С. Налоговое право Европейского союза: действующие директивы ЕС в сфере прямого налогообложения. European Union Law: EC Directives on Direct Taxation in Force. М., 2006. С. XV.

[10] См.: Code of Conduct for Business Taxation...

[11] Европейский союз. Основополагающие акты в редакции Лиссабонского договора с комментариями. М., 2010.

[12] См.: Terra B., Wattel P. Op. cit. P. 21.

[13] См.: О некоторых вопросах деятельности индивидуальных предпринимателей и внесении изменения в Указ Президента Республики Беларусь от 15 апр. 2009 г. № 194: Указ Президента Респ. Беларусь от 25.09.2009 г. № 477 // КонсультантПлюс: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. Минск, 2012.

Поступила в редакцию 25.05.12.

Снежана Константиновна Лещенко – доцент кафедры финансового права и правового регулирования хозяйственной деятельности.